

會學濟經學大國帝都京

叢論濟經

號三第

卷六十二第

行發日一月三年三和昭

論叢

相續税の遁脱 法學博士 神戸 正雄

リカアドの勞賃論 經濟學士 堀 經夫

利潤成立の機構 文學博士 高田 保馬

定期船事業における運送原費と運賃との關係 經濟學博士 小島昌太郎

說苑

琉球の廢藩後に於ける治制 法學博士 山本美越乃

フイジオクラートの價值論 經濟學士 山本 勝市

委任經理に就いて 經濟學士 楠見 一正

雜錄

フォード制とテイラー制 經濟學士 星野周一郎

營業税と營業收益税 經濟學博士 沙見 三郎

經濟論叢

第二十六卷 第三號

(通巻第百五拾號)

昭和三年三月發行

論叢

相續税の逋脱

神戸正雄

緒言(本論の目的)

第一段 相續税の逋脱方法 (一)物體の性質に屬するもの(A)現金(B)預金(C)保護預り及金錢信託(D)貸金(E)負債(F)無記名有價証券(G)飾具及骨董品(H)家具什器(二)方法に依るもの(A)各簡的方法(イ)馴合に依るもの(1)被相續人と相續人との間の其れ(2)被相續人と相續人及其他の人との間(3)相續人同志(4)相續人と稅務官吏との間(ろ)贈與に依るものは買却に依るもの(に)虚偽申告に依るもの(1)目錄の記載漏れ(2)低小評價(3)續柄詐欺(ほ)外國利用(1)外國移住(2)外國投資又は保護預り(B)一般的方法

第二段 相續税逋脱の原因及對策 (一)其原因(A)内的原因(イ)道義的原因(ろ)知識的原因(B)外的原因(イ)經濟及交通の發達(ろ)税に存する原因(1)税額の増加(2)税率の累進(3)物體の性質(4)稅法の遺漏(二)對策(A)道義上の改良(B)立法及行政上の施爲)

結論(全文の要旨)

緒言

相續税は現代に於ては所得税に次いで缺くことを得ざる重要な税と認められ、不勞利得重課の趣意に合ひ、能力原則上にも、社會政策上にも重大なる意義あるものとせられる。今日之に反對することは頗る困難で、一方、財政需要の増大に促がされ、他方、社會思潮の變遷に導かれて、其税率は益々高くならうとして居る。嘗ては百分の十二さへも高いとせられたのに(註二)、今は其税率の低いとせられる所の我邦でも、家督相續にて千分百六十、遺産相續にて千分二百十を最高率とし、そして佛國には最高百分の八十までも達し得るほどになつて居る(註三)。そして我國に於ける一般人の意向も、外國に於ける一般の趨勢も、益々其税率の引上に向つて居る。併し其反面には益々此税の缺陷が認められ、特に之が遺脱の方法が益々複雑となり又繁多となりつゝある事を見逃してはならない。嘗ては相續税ほど遺脱の行はれることの少きものなしとせられ、之を以て其の一の長所ともせられたほどであるのだが(註三)、其は税の輕いときのごとで、今のやうに其が段々高くなつて來ると、利己心の強き人が之を當り前に出す筈なく、却つて此が遺脱の多い税ともなりつゝある(註四)。特に之が合法的の脱税に至つては、人が之を尋常茶飯事とさへも考へるやうになりつゝある(註五)。斯くして折角の良税が悪税化し、公平な税として居たのが頗る大なる

不公平を齎らす事ともなりつゝあるのは遺憾である。で私は此が遁脱を出来るだけ減少するの
が、此重要な税をして其特徴を發揮せしめるのに缺くべからざること、信するのであり、其は
我邦の財政にとりても重要事だと信するから、敢て茲に之が方法を吟味し、其原因及對策を一應
述べて見やうと思ふ。

(註一) 一八七七年シエールの記述に依ると、私の知る二三の法律では、其最高率は遠者及非親者にて百分十、他の法律に
ては百分八又は九、唯一の法律(ケンフ)では百分十二といふが行はれて居るといふことだ。

(註二) 世界戦後に、最高相続税率は英は百分五十、米は州及國通計百分五十五、獨逸は百分七十五。そして佛は一九二〇年
法にて遺産税の最高百分三十九、取得税の最高百分五十九だから、計百分九十八となり得るけれども、其が沒收的となるの
を防ぐ爲めに、百分八十にて止めることとした。此が今日まで歴史上到達した最高率である。

(註三) シエールは、相続税は全く特段なる徵收の確實を示す。其は恰かも死の場合の如く遁脱の目的の爲めに隠匿さるるこ
との出来ない出来事に、主として結付くことに依りて然りと爲し、シエフレも、物體の確知が國庫に取り最大の公然事實
たる死の前行する助により裁判所の手を経て生ずるといひ、エーベルヒは、相続税は租稅物體の確實なる捕捉を許し、此が
多くの他の税よりも、一層容易に賦課徵收すべきものであるといひ、チスカも、相続税の長所は、其容易且つ確實なる徵收
といふ事であり、相続財産は稅務官廳から容易に逃れることは出来ないといひ、ウエストは、相続税は其課稅財産が法廷に
公表さるゝときに取らるゝから、脱稅の機會を與ふること少しと爲し、ジエンセンは、全體上、遁脱の非難が相続税には、
他諸税よりも一層多く當るものでないといふ。

(註四) 佛國にて一九一〇年前にさへ、年脫稅額三千二百萬法から六千萬法と見積られたが、今日ではもつと多くなつて居る
ことは想像し難くない。

- 1) Scheel, Erbschaftssteuern und Erbrechtsreform. S. 15.
- 2) Seligman, Essays in taxation. 10 ed. p. 140-141. Shultz, The taxation of inheritance. p. 84.
- 3) Scheel, a. a. O. S. 21. Schäffle, Steuern. B. T. S. 422. Eheberg, Fw. 18 & 19 Aufl. S. 406. Tyszka, Fw. 2 Aufl. S. 236. West, The inheri-

(註五) シャルツは、今日では合法的脱税は多くの人によりて値打ある營業的の仕事と考へられて居るといふが、其は眞に近

第一段 相續税の遁脱方法

相續税の遁脱には色々の方法がある。其物體の性質が隠匿し易いことの爲めに自らに行はるゝがあり、其を離れて又は其をも利用して故意に遁脱を講ずることがある。下に之を分説しやう。

(一) 物體の性質に屬するもの——大體、動産に於て遁脱が容易であることは争はれない(註六)。併し詳しくは動産の種類によりて趣の異なるものがある。左の如くである。

(註六) ロツツは、相續税が土地財産に於てよりも、動産に於て一層容易に逃げられ得るといふ。尤もシエフレートは、其の動産の捕捉につき、相續税が財産税よりは勝ると爲す。

(A) 現金——凡そ動産の中でも現金ほど捕捉し難いものはない。人が幾許の現金を握つて居るかは外部からしては容易に分かるものでない。あるやうでないものは現金、ないやうであるものも亦た現金である。生活不如意のやうな人が案外に現金を持つて居ることがある。乞食が死んで懷中から莫大の金が出て來たといふ話もある。今日の銀行制度の發達した世の中に、現金を多く手許に有つといふ事は、經濟思想又は常識ある者の通例しない事だともいふが、最近に人が大震火

tance tax. 2 ed. p. 214. Jensen, Public finance. p. 412.

4) Shultz, l. c. p. 316.

5) Shultz, l. c. p. 314.

6) Lotz, Fw. S. 549. Schäffle, a. a. O. S. 421.

災に遇つたり、金融大恐慌に遇つたりして見ると、矢張り此事變に處するにも相當の現金を有つのが却つて常識あるもの、爲すべき事だといふことにもなる。そして其の爲めに現金を相當に多く持つ者は、其だけにては相續税の課税物件からして不申告にして置くことが出来る。其は外部からして随つて税務官からしては分からないのである。加之、其れあるが故に、或人が相續の來るべきことを豫期して、豫め有形的外面的の財産を賣却して現金とし置くことによりて相續税を遁脱し得る。尤も其には利子を失ふことの不利が伴ふから、あまりに多くは行はれぬであらうが、此利子と税との比較上、有利なりと思へば此方法を採るであらう。

(B) 預金——ならば捕捉出來るかといふのに、此も捕捉難である。人が何れだけの預金を有つかは、外界からは良くは分らぬ。佛國のやうに、之につき特別の制度があれば良いが(註七)、我邦の如きは之を缺き、そして預金利子に對する所得税、資本利子税ともに、其賦課徴収が物税の源泉課税となつて居つて、各預金者の人別課税の行はれて居らぬといふに於て、到底、税務官が各人の有つ預金額を知ることが出来ない。隨ふて之につき相續税が容易に逃げられる。特に此には前の現金と異り、利子を伴ふからして之によりて遁脱の行はるる餘地は一層多い。從來有つて居た預金が當事者の不申告によりて逃げられるのみでなく、相續を豫期して、表現的の財産を賣却して預金と爲し置き、故意に遁脱を計ることも出来る。勿論或度までは、世間の評判もあるのだから

ら、全く逃げるといふ事は出来ないであらうが、併し世間といふても案外迂遠であるから、大なる預金が、ちつとも氣付かれずに遁脱するといふことはあり得る。特に此預金については我邦では外國の如く署名によりて引出さず、押印によりて引出すことが行はれるので、或人の預金を、其死後、相続者が死者の印を捺して黙つて引出し、之につき相続税を拂はぬといふことが出来る。

(註七) 佛國にては一九〇一年、預けられた財産の、預主の相続人への引續は、之につき相続税の支拂の受領書が呈示されるまで之を禁制することとした。⁷⁾

(C) 保護預り及金錢信託——にも遁脱の危険が大きい(註八)。佛國のやうな制度でもあれば之を防ぐことが出来るが(註九)、我邦の如く其もなく、特に之等を引出すのに署名を要せず、押印で済む處では、一層多く遁脱が行はれ得る。之を防ぐものは世間の評判、各人の良心の外にはない。

(註八) シャルツは、遁脱の危険が銀行に於ける保護預り及特別安全保管會社によりて廣く行はれたといふて居る。バンククロフトは、信託の成形が相続税を避くる爲めの有效なる方法と思へないといふが、其は少くとも我邦には當らない。⁸⁾

(註九) 前出註七參照。尙ほ佛國にては一九一八年に、保護預り箱等の開函には公證人の立會を要すとして、一層捕捉を確實にした。⁹⁾

(D) 貸金——一人が他人に貸金をして居るものの如き、職業的の金貸の分は大體掴めるけれども、其でも十分には、つかめぬ。が普通人の間になると、一層之を掴むことは出来ない。

7) Shultz, l. c. p. 324.

8) Shultz, l. c. p. 324. Bancroft, Inheritance taxes for investors. 3 ed. p. 106.

9) Shultz, l. c. p. 324-325.

(E) 負債——は相續財産から控除するのが至當であり(註一〇)、又實際にも法制上此が許されて居るが(註一一)、斯うなると、人が負債を假設して遁脱することになる。甚しいのになると、被相續人が相續人から負債を負ふことによりて遁脱することが生ずる(註一二)。此は凡べて遁脱の意味を有つたものとして認めぬとしても良いが(註一三)、併し其れでは遁脱の爲めでなくして、本當に負債を負ふた場合には氣の毒といふことになる。其れで之を多少制限するとして、相續開始以前一定期内に起した負債を控除せぬとすることも出来る(註一四)。此は其が親族に對しての場合の如きには遁脱の意味を有つたものと推定されても仕方がないが、凡べての人に對しての負債については相續開始前一定期に行はれたものを遁脱の爲めとするのは過ぎて居る。斯くて假りに相續開始前一定年内に親族に對して行はれた負債は遁脱の爲めと推定して控除を認めぬとしたときには、今度は此に當らぬやうな債務を負ふことによりて遁脱し得ることにもなるし、まして債務につきての前記の如き制度のない場合には、債務の名によりて遁脱するの餘地は頗る大いとしなければならぬ。尤も此處で税を逃れる結果は、他方に所得税や資本利子税の處で債權者の方に於ける利子所得に對する課税が行はれなくてはならぬこととなり、之を逃れるの利益が失はれるといふことにもなり、其れによりて或度まで補正が行はれるといふことはある。

(註一〇) シェフレールは、此税の課税標準に於て負債控除を許さないことは辯護すべからずと爲し、ホンメルスハイムは、此

税にて純財産のみを課税すべきことは凡べての觀察點よりして當然だと爲し、コンラードも、相続に結付いた負債及負擔は之を課税財産から控除すべきものであると爲す¹⁰⁾。

(註一) シェールは、茲に課税すべき價值は、殆んど到る處に(主なる例外は佛國)、相続人が實際増加する所の資本價值、即ち負債を控除して殘る所の遺産の現存せる貸方により計算せらるるといふ。實際、佛國では一九〇一年までは負債を控除しなかつたが、此年之を許すこととなり、今は例外なく行はるることとなつた。——そしてゴリーユーは、佛國相続税に於て負債控除を行はぬことほど、大なる公權力の濫用はないといふて居つた¹¹⁾。

(註二) シェールは、連脱の一方法として、相続人の利益に於て、詐りの負債を其相続財産の上に置くことであるといふ¹²⁾。

(註三) 白耳義の一九一九年法は、法定相続人の利益に於ける負債は控除を認めない¹³⁾。

(註四) 佛國法は、死の豫想期中の負債は控除を認めない¹⁴⁾。

(F) 無記名有價證券——も亦、連脱が容易である。所得税や資本利子税にても漸く源泉課税によりて此が掴まれて居るが、相続税は全くの人税で、総合的に課税する外なきものだから、愈々以て此等のものにつき逃げられることになる(註一五)。

(註一五) シェールも之を擧げて居る。ホンメルスハイムは、有價證券等は此が唯だ公となりて、隠匿されないだけで通例容易に捕捉せらるるといふが、反面に無記名のは捕捉が大つかしいことを指示して居る。バステールも、無形の富の大きな増加(其の多くが國際的性質を有つ)が連脱の容易なる方法を供したといふが、其は矢張り無記名各證券を指すのである¹⁵⁾。

(G) 飾具及骨董品——は有形動産中でも隠匿され易いもので、連脱が容易である。天下公知の名品は隠し難いが、其れでも其全部は外界からしては分らぬ。全く分らぬといふのではないにして

10) Schäffle, a. a. O. S. 424. Hommelsheim, Die Erbschaftsabgabe. S. 92. Conrad, Fw. 9 Aufl. S. 116.

11) Scheel, a. a. O. S. 14. Conrad, a. a. O. S. 116. Bastable, Public finance. 3 ed. p. 603. Beaulieu, Science des finances. 5 ed. I. p. 516.

12) Shultz, l. c. p. 322.

も或度までは分らぬので、逃げられる。分つても評價難といふこともある。其點からしても或度まで逃げられる。

(H) 家具什器——に至ては前者よりは一層表現的で、掴み易いけれども、而も一々家庭の内部に立入ることは穩當でなく、或度まで義務者の良心に係る所の中告に任かす外ないので、兎角逃げられるといふことがある。

(二) 方法に依るもの——前記は主として物體の性質上遁脱し易いものを擧げたが、其を利用し又は其と離れて色々の遁脱方法が講せられる。今其の方法から見て遁脱の工合を説いて見やう。其方法としても義務者が各簡的に行ふがあり、立法手段により一般的に行ふがある。

(A) 各簡的方法

(い) 馴合に依るもの

(1) 被相続人と相続人との間の其によるもの——被相続人は相続人と馴合ひで、豫め内密の間に物件を相続人に移すことを得る。其が行はるゝのは固より一には物體が前に擧げたやうな隠匿し易い性質を有つことにも因るのであり、そして結局此は大抵は後に説くべき贈與の形を取つて行はるゝことにもなる。

(2) 被相続人と相続人及其他の人との間の其に依るもの——前記第一の方法を行ふの代り

13) Shultz, l. c. p. 323.

14) Shultz, l. c. p. 323.

15) Shultz, l. c. p. 324. Hommelshelm, a. a. O. S. 12. Bastable, l. c. p.

に、即ち相続人へ移す代りに、一應、心安き第三の人を頼んで之に贈與し又は賣却したことにして、更に他日相続人へ移さしむることを行ふて、通脱を計ることがある。此も形からいふと、贈與又は賣却に依る通脱である。そして此は不動産記名證券等隱匿難の物に多く行はるゝ。

(3) 相続人同志の馴合によるもの——被相続人の遺した物の中でも、現金、無記名證券、骨董品、飾具の如きものは、相続人同志の馴合で、表面、相続財産目録に載せないで、其前に分配してしまふことが可なりに多く起る。¹⁶⁾そして之を押へることは行政上は頗る困難である。

(4) 相続人と税務官との間の其によるもの——此は實際に頗る多く起り得ることで、結局、後にいふ虚偽の申告の承認といふことになる。此は物體其ものについても行はれ、價格についても行はれる。

(ろ) 贈與に依るもの——此は一面からいへば、馴合に依るものであり、此贈與には通例、少くとも其一部には相続税に準じた課税が行はれるから、其れだけでは之を防ぐことを得るが、其れに漏れたものは矢張り之を利用して通脱することになるし、之に當つても相続としたよりも贈與とするに於て税の安いといふことがあるだけでは矢張り之に依る通脱が行はれるし、此によるの通脱は多少行はれることを免れない。まして贈與は祕密に馴合ひで行はれることの容易のものであるからして、此點からしても之による通脱が行はれ易い。此點は又更めて説くであらう。

16) Shultz, l. c. p. 319. 324.

(は) 賣却に依るもの——贈與とすれば其凡べてでなくとも少くとも其一大部には相続税に準じた課税が行はれて重い負擔となるし、之にかゝらぬだけでも例之、我邦法で見ると登録税の可なり重いのが課せらるゝ可能性もあつて、隱密の間に行はれない限り、大した遺税の効果はないのだが、賣却となれば、登録税なども輕くて、相続を賣却と假名し得ることに因るの利益は大いから、之を利用するの恐は一層大い。相手が親族者である場合の如きには、賣却といふても相続の代りにやつて居るのでないかといふて押へることを得るが、其れでも本當の賣却といふこともあつて、其れまで遺脱と見ては氣の毒な事になる。併し相手が他人である場合には之を相続の代りだとはいひ難く、其處で人が應他人に賣却して、其人から他日、相続人へ賣却せしめることによりたるときには、之を見すゝ逃がさなければならぬことになる。之をも凡べて防がうとすれば結局賣却を相続並みに高く課税しなければならぬことにもなる(註一六)。

(註一六) バステープルは、贈與及賣却が相続と同一率にて課せらるゝのでない以上は、生存者間の移轉に依るといふ強い誘惑があるといふ。⁽¹⁷⁾

(に) 虚偽の申告に依るもの

(1) 相続財産目録より記載漏れを作ること——此は前記の如く數人間の馴合にても行はれることになるが、相続者單獨の計らひでも行はれ得る。そして何れも物體が前にいふやうに非表現

17) Bastable, l. c. p. 592.

18) Shultz, l. c. p. 318.

的のものだと行はれ易い。之が匡正は義務者の良心に待つの外ない。官廳も或度までは取締るけれども、之を漏れなく追跡することは六つかしい。

(2) 相續財産の評価を低くすること——此れ亦屢々行はれ、又物によりては行はれ易く、此れも一の遁脱方法となる。併し此は物體自身の隠匿と異り、外部からしての匡正が比較的容易だから、行政上餘程の度まで干渉し得る。佛國法で此方を前者よりも寛大に處罰するのは此故であるが、併し之をあまりに寛大にしては、之よりしての遁脱を多くするから、之が相當の制裁は缺くことを得ぬ(註一七)。

(註一七) 之につき前の獨逸法で、本人の申告價格を官廳が不當と認め、そして再評價に附し其にて確められた價格が申告價格の三分一以上にあつたときは、費用を義務者の負擔とするといふが如きも、一の匡正法である。

(3) 被相續人と相續人との續き柄を詐ること——随つて其續柄を實際よりも一層親しいものとして、軽い稅率の適用を受けやうとすることがある。此は米國などの如く外來人の多い處では間々行はれるであらうが、我邦の如く戶籍法の整頓した國では、此詐偽は六つかしい。

(4) 外國を利用するもの——此は凡べて相續を豫期して、豫め行ふ所の遁脱方法である。

(1) 外國移住に依ること——人が或國の相續税を逃れるが爲めに取る一の方法は、無相續稅國又は輕き相續税を有つ國へ移住することである。此は今日の交通の便利な時世には行はれ得る

19) Shultz, I. c. p. 318.
 20) Shultz, I. c. p. 318.
 21) Hommelshelm, a. a. O. S. 109.
 22) Shultz, I. c. p. 318-319.
 23) Shultz, I. c. p. 320-321.

ことである。併し如何に交通便利といへ、人の住所の選擇といふ事には、職業、慣習、親族關係等、種々の關係もあつて、單に相続税の爲めの故のみからは定まらぬから、外國移住に依る遁脱が、そんなに多くは行はれないであらう。尤も利己心強く冷靜な人は間々之をも行ふことであらう。

(2) 外國への投資又は保護預りとする事——此は前者よりも一層多く行はるゝのは事實である。人の住所の移轉は上にもいふ如く困難なるものだが、資本の置き場所は之を動かすのに故障が少い。資本は愛國心を缺き利己的で最可動的なものだから、利のある處、利の多き處に移ること恰かも水の低きに就くが如きものである。だから税のかゝる處から税のなき處、税の輕き處へ移るのは自然の勢である。唯だ我邦の如きは全體上、歐米に比し金利高く、利廻も高いのだから、相続税の差異ぐらゐで外國に資本の出で往く恐は少い。まして我邦の相続税は彼等のよりも一層低いのだから、尙更に税の關係から出で往く恐は少い。特に又、相続税が他の國のよりも多少高いとしても、此は他税の如く年々取るものと異り、單に一代に一回取るだけのものだから、税の爲めの故に資本が出で往くといふ恐が、他税よりは一層少い(註八)。で一方からいふと資本の外國移出の可能は少い譯だが、併し富者、そして我邦の富者もが、一朝有事の時のことを考へ、又此一代一回の相続税のことを考へて一部の資本を外國に移して居り、其も低い利子に甘

んじて投資して居るのみでなく、間々無利子の保護預りさへもするものゝあるのは事實らしく、斯くして外國に置いた物については、相続人が申告をしなければ、我國としては相続税を逃がすことになり、而かも先方の外國で其物につき相続のあつた事を知れば課税するが、其も知らずに済むこともある。又之を他人の名前で外國に置くといふことになれば、假令本國で實際の持主に相続があつても其儘、相続税を逃げる事が出来る(註一九)。尤も極端のことをいふと、其名義人の突然の死によりて意外なる税負擔をしなければならぬといふ事もある。又此の外國に資本を置くといふ事が本國にて分かり、相続の生じたことが先方にて分かつたといふ時には、其物につき本國と先方とで二重に課税せられるといふ事もあり得る。此等の危険はあるけれども甘く往けば双方にて分らぬことが出来て、遺脱の完成されることがある。

(註一八) ウェストは、税が資本を國外に放逐すべしとの故障は、相続税には他の税より少く當て蔽まる。死は通例遙か遠き出来事と見られ、人の心に重き地位を占めないといふて居る。²⁴⁾

(註一九) Bancroft は、投資者を便とする一方法は、其外國會社の株券を、彼の銀行又は仲買人の名義にて有つことである。此が二重課税を防ぐにも有效であつて合法的の方法だといふて居る。其他シャルツ、ジェンセン等にも類似の例示をして居る。²⁵⁾

(B) 一般的方法——此は主として立法に現はるる。行政の一般の方針が遺脱を助くるといふこともあり得るけれども、まさか、そんな事が普通には起るまいと思ふ。併し立法に於て一般的に遺

24) West, l. c. p. 212.

25) Bancroft, l. c. p. 106. Shultz, l. c. p. 321. 325. Jensen, l. c. p. 412.

税に導くやうな事をするといふ事は可なり多く生じ得ることである。即ち立法の力を有つた議會に於ける勢力階級が、立法に際し、自分達に都合良き規定を作り、故意に逋脱を助けるやうにすることがある。或は彼が行政の上にも不當の勢力を及ぼして、法を曲げてまで逋脱を助けしむることがある。嘗て我邦にて相續税の出來た當初に、貴族院の注文のあつた爲めに、大藏大臣が家賣家什について強めて追求するなといふ訓示を出したのは、²⁶⁾何よりの良い例であり、之については勢力階級に反省を乞はなければならない。

第二段 相續税逋脱の原因及對策

相續税を逋脱する方法は上記の通りである。其の方法は頗る多様であり、其々に對して匡正の策が多少異らなくてはならぬ。其點は上に述べた所だが、今進んで此の如きものを生じた原因を考へ、且つ其對策を今一度、要約して見るであらう。

(一) 其原因

(A) 内的原因

(i) 道義的原因——逋脱の色々のものに共通な根本的原因は、各人の利己心又は反國家的態度である。尤も此にては他の諸税に於ける如く純利己心のみが働くのでなく、子孫又は其他の愛

人の爲めにといふ一の愛他心も働くことがあり、其れに於て多少他税と異つた點がある。けれども、其が反國家的の道義であることは争はれない。つまり小さな愛他心が働いて、大な愛他心の働かないことを遺憾とすべく、兎角、我國では家の爲めに計るのは國の爲めにする所以だなどといふて相續税の遁脱を辯護する解釋もあるが、此大な國家の爲めには、却つて小さな自己は勿論、家の利益をも犠牲にするといふ事の精神を堅くしなければならぬ。

(ろ) 智識的原因——段々と利己心乃至反國家心の發達があつたのみならず、一般に人々の智識も發達して、税法の缺陷の何處に存するかが明かになるに従ふて、益々之を利用しやうとすることになつた。即ち智識の發達が遁脱を助けたのである(註三〇)。其は多くは税法の解釋について起るのであるが、往々にしては其智識が立法の上にも影響を及ぼすのである。

(註三〇) —ハンターは、脱税を防ぐべき法規上の計畫に拘らず、適當なる智識を有つ人にとりては、大なる度に於て、相續税法を逃れる諸多の可能性が存するといふ。²⁷⁾

(B) 外的原因

(い) 經濟及交通の發達——一方には色々の遁脱に使なる物體を増加し、他方には外國へ人及物の場所を移すことを可能ならしめて、官廳をして物體を捕捉し難からしめた。此がなかつたらば、如何に人が遁脱しやうとしても、遁脱の工夫はつき兼ねたであらう。

(ろ) 税自体に存する原因

(1) 税額の増加——相續税が段々重く高くなつたことは前にいふ通りだが、實に此事が此税の遁脱を増加することゝなつた。此税が輕かつたならば、遁脱が少くて濟んだであらうのに、此税が段々と高くなつたので、遁脱を愈々多く刺戟したのである(註二)。

(註二) ハンターは、税率の増加と共に、相續税に依ることの漸次増加したことが價値の可能を増加したのだといひ、ラツツも、相續税の税率の増加するときに、遁脱の誘惑は一層強くなると爲し、パステールも、相續税の財政上の困難は遁脱の危険から生じ、之を高い税が生ずるやうだといふて居る。²⁸⁾

(2) 税率の累進——といふことも此税に遁脱の多いことの一原因である。勿論、税率が比例であつたとしても遁脱がない譯には往かない。けれども累進であるが爲めに、大財産者即ち高率を課せらるべきものゝ方に於て特に多く遁脱が行はれるといふことがあり、そして此方では、小財産者よりも遁脱の智識が一層大いのであるといふことを附け加へることが出来る。

(3) 物體の性質——相續税の課税物件たる相續財産の中に遁脱の容易なるものゝ存すること亦此税に於て遁脱の多く行はるゝ一原因たるを失はぬ。其點は前に遁脱方法の部に説いた通りである。

(4) 税法の遺漏——租税立法に際しては通例、遁脱の行はれ悪いやうに相當細心に工夫する

所ではある(註二二)。けれども其が却々甘くは往かず、一方の抜道を塞いだと思ふと、他方に抜道が出来たり、其を悉く塞ぎ止めるといふことは六つかしい。即ち相當の注意をしても尙且つ或何處かに連脱の途が避くべからずに開かれて居る。其は我國の税法を見ても分る。此れ亦た連脱の一原因であるとすべきである。

(註二二) シャルツは、立法者及租税財政は益善的なる連税に對し、常に競争に從事して居るといふが、實に其通りである。

(二) 對策——右述べた連脱を防ぐには色々の方面から之を講じなければならぬ。其原因に就いて之を除くとしても、まさか、智識の發達や經濟交通の發達を阻止するやうな反文化的施設は採れない。税額の増大、税率の累進を止めるといふ事も困難である。税額を減ずるといふ事は多少は可能かも知れないが、此とて大勢から見では困難である。税率の累進も他税なれば兎に角、相續税にては税の性質上、之を改めるといふことは出来兼ねる。其處で残るのは主として道義的原因について改良をするといふ事になる。其に今一つ立法及行政上の工夫を一層細密にするといふことを加へることが出来る。即ち

(A) 道義上の改良——としては租税道義の鼓吹を行ひ(註二三)、一般人の租税に對する態度を改善し、並に勢力階級の立法上に於ける態度についても反省を促がし、更には行政者の紀綱をも嚴肅ならしめることを要する。そして其上に之等に對して兎角、我國にて從來缺けて居る所の輿論の監視を一層嚴重にし且つ普及せしめることにしなければならない。輿論の監視こそは、實に我邦

に残されたる大切なる事業である。

(註二三) ホーリューは、佛國の此税を一層公平且つ合理的ならしむるのには、公衆道義を改良しなくてはならぬと注意したが、其は我邦にも當たる。

(B) 立法及行政上の施爲——としては、此税の遁脱を防止する爲めに、一層の工夫を凝らし、可及的其遺漏及缺陷を除かなくてはならぬ。が特に之につき相續税の行政に就いて一段と工夫するのみでなく(註二四)、他諸税との關係に依る補完作用を十分利用する工夫をも爲し(註二五)、特に此相續税といふ財産に對する機會税を助ける上からいふても、財産税といふ財産の定期税をも設けた方が良いといふことを注意しなければならぬ(註二六)。

(註二四) シャルツは、相續税遁脱防止の第一要件は、有效なる稅務行政だと爲す⁽³¹⁾

(註二五) (1) 相續税と他税との交互補完作用を説くもの——例之、シェフレーで、彼は、一般財産税と相續税とは相互に、物體確知の支持點を供すると爲す。蓋し最も正しき見方である。

(2) 相續税が他税により助けらるることを指摘するもの——例之、スタンプである。彼は、相續税の申告(詐りの)が或度まで、遁脱の容易ならざる所得稅申告によりて妨げられると爲し、更に超過利得税に於ける資本價值も亦、相續税の上に反射作用を有つといふて居る⁽³²⁾。

(3) 他税が相續税により助けらるることを指摘するもの。

(a) 財産税が相續税により助けらるるとするもの——ロツツは、相續税が經常財産税の申告に對する事後の精密なる監督の結果ありと爲し、和蘭の稅務當局も、財産税は、同時に相續税の行はるることなくしては殆んど考ふべからざるものだとした⁽³³⁾。

30) Beaulieu, l. c. p. 516.

31) Shultz, l. c. p. 317.

32) Schäffle, a. a. O. S. 422.

33) Stamp, The fundamental principles of taxation, p. 108. 110.

34) Lotz, a. a. O. S. 548. Bissgger, Die Erbschaftssteuer und ihre Bedeu-

(b) 財産及所得税が相続税によりて助けられるとするもの——バステールは、相続税が所得税及財産税に於ける申告を、過去及將來に亘つて監督することを可能とすと爲し、ホンメルスハイムも、相続税は所得及財産税の正當なる賦課の爲めの匡正方便として必要だといひ、ロツシアも、相続税は、所得及財産申告の詐偽を大部分發見し、隨て妨げることを得と爲し、ピツセガも、相続税賦課の前提としての官廳に依る財産目録は、財産及所得税の收納にも大きな影響を有つといふ。⁵⁸⁵⁾

(c) 収益、所得、財産税が相続税により助けらるるとするもの——チスカは、相続税は納税義務者の最良且つ最重要なる監督方便である。此が各箇の財産増加を登録し且つ監督する。隨つて収益税所得税財産税に於ける洞見を租税官廳に與ふると爲し、エーベルヒも、相続税は、すべての納税義務者の上への最良且つ最重要なる監督方便である。此なしには、収益税所得税財産税が常に、國民の租税能力よりして期待されなくてはならぬ收入を生じないであらうといふ。⁵⁸⁶⁾

(註三六) 前註シエフレー、スタンプ參照。

結 論

以上要之、相続税には既に其物件に於て通脱の危険が伏在し、其を利用し又は其を離れて色々の通脱方法が行はれる。そして其が益々多く行はれる傾向がある。其原因は特に税額又は税率引上にあるのだが、此も此税の性質と財政の需要とよりしては避くべからざることであるし、其原因が累進率の採用にあるだけでは、此も税の性質上仕方がないし、智識の發達、經濟及交通の發達に因るだけでは、此等を阻止するといふものでもなく、結局、道義の改善と行政の改良とに依つて通脱を防止することに力を用ゐるより外はない。若夫れ贈與に依る通脱に至つては論ずべきものが多いから、後文に譲る。

tung für Volkswirtschaft und Sozialpolitik. S. 9.

35) Bastable, l. c. p. 471. Hommelshelm, a. a. O. S. 22. Roscher, Fw. 5

Auf. I. S. 435. Bissegger, a. a. O. S. 8.

36) Tyszka, a. a. O. S. 236. Eheberg, a. a. O. S. 404.